



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Pucher & Schachner, Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung, 8010 Graz, Rechbauerstraße 31, vom 14. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 7. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 im Beisein der Schriftührerin Frau B nach der am 25. Juli 2013 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 beantragte der Berufungswerber Fortbildungskosten in Höhe von € 5.000 als Werbungskosten zu berücksichtigen. Nach Anfrage des Finanzamtes bezüglich der Vorlage unter anderem von Rechnungen, Zahlungsbelegen, Kursprogrammen bzw. Teilnahmebestätigungen wurden die Honorarnote von der C H-AG mit dem Inhalt, dass vereinbarungsgemäß für das Karrierecoaching vom 4.4.2005 ein Gesamthonorar von € 5.000 verrechnet wurde, der Einzahlungsbeleg und das Beratungsprotokoll übermittelt. In diesem Beratungsprotokoll wurden als behandelte Themen für die Dauer zu je 3 Stunden genannt:

*„Erstgespräch mit Zielvereinbarung
Vereinbarung von Beruf und Familie
Operative versus strategische Ausrichtung im Job
Leistungsgerechte Entlohnung“*

*Unbundling/Netzgesellschaft
Abschlussgespräch mit Zielevaluation".*

Das Finanzamt verweigerte das Begehr des Berufungswerbers im angefochtenen Bescheid mit der Begründung, dass die beantragten Aufwendungen (Karrierecoaching) gemäß [§ 20 EStG 1988](#) nicht als Werbungskosten anerkannt hätten werden können, da diese Aufwendungen für Weiterbildung in Fertigkeiten, die ganz allgemein für viele Lebens- wie auch Arbeitssituationen Bedeutung haben würden, den Aufwendungen der privaten Lebensführung zuzuzählen seien.

In der dagegen erhoben Berufung wird vorgebracht, dass dem Berufungswerber sich im Jahr 2005 die Möglichkeit geboten habe, die Geschäftsführung der D GmbH & Co KG zu übernehmen. Die D GmbH & Co KG erzielte Umsatzerlöse von rund € xxx Mio. und beschäftige mehr als yyy Mitarbeiter. Die Übernahme der Geschäftsführung in so einem bedeutenden E Unternehmen erfordere naturgemäß ein hohes Maß an verschiedensten Fertigkeiten. Neben der fachlichen Kompetenz werde vom Dienstgeber selbstverständlich auch soziale Kompetenz, Verhandlungsgeschick, strategische und zielorientierte Lösungskompetenz und letztlich auch die Bereitschaft zum Networking vorausgesetzt. Die Teilnahme an verschiedenen (Abend)Veranstaltungen und somit die bestmögliche Präsentation und Vertretung der D GmbH & Co KG in der Öffentlichkeit seien ein nicht unmaßgeblicher Teil des Berufsbildes. Verhandlungen mit verschiedenen Partnern, wie Gesellschaftern, Mitarbeitern, Lieferanten, Kunden und der E-Control würden an der Tagesordnung stehen. Dieses Berufsbild erfordere naturgemäß auch Fähig- und Fertigkeiten, die in einem Karrierecoaching erarbeitet werden könnten bzw. sogar müssten.

Fortbildungsmaßnahmen würden nach RZ 358 der Lohnsteuerrichtlinien dazu dienen, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und um den jeweiligen Anforderungen, die ein Beruf mit sich bringen würde, gerecht zu werden. Merkmal jeder beruflichen Fortbildung sei somit, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im ausgeübten Beruf dienen würde. Diese Kriterien würden bei der vorliegenden Fortbildung auf jeden Fall vorliegen. Nach RZ 359 der Lohnsteuerrichtlinien seien Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nichtberufstätigen Personen von allgemeinem Interesse seien, oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen würden, nicht abzugsfähig und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnissen für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden könnten oder von Nutzen seien. Dies treffe für ein Karrierecoaching eindeutig nicht zu. Selbst wenn man unterstellen würde, dass das Karrierecoaching auch für den Privatbereich nützlich sein könnte, sei dennoch die Abzugsfähigkeit gegeben, da bei Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen würden

als auch der privaten Lebensführung betreffen würden, zur Berücksichtigung als Werbungskosten eine berufliche Notwendigkeit erforderlich sei.

Nach den Lohnsteuerrichtlinien sei anhand der Lerninhalte zu prüfen, ob eine auf die Berufsgruppe des Steuerpflichtigen zugeschnittene Fortbildung vorliegen würde, oder ob es sich um eine Fortbildungsveranstaltung handeln würde, die auch für Angehörige verschiedener Berufsgruppen geeignet sei, und auch Anziehungskraft auf Personen habe, die aus privatem Interesse Informationen über die dort dargebotenen Themen erhalten wollten. Der Inhalt des Karrierecoachings habe auch konkrete Beratungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Problemstellung „Unbundling/Netzgesellschaft“ zum Inhalt. Ein weiterer Schwerpunkt sei auf die „leistungsgerechte Entlohnung“ im Zusammenhang mit dem konkreten Dienstverhältnis gelegt worden. Es könne wohl nicht davon ausgegangen werden, dass auch Angehörige einer anderen Berufsgruppe eine derartige Beratung in Anspruch nehmen würden. Die berufliche Notwendigkeit dieser Ausbildung dürfte bei einer derart verantwortungsvollen Tätigkeit wohl auf jeden Fall gegeben sein. Die Möglichkeit einer privaten Verwendung der erworbenen Kenntnisse sei im vorliegenden Fall wohl auszuschließen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt begründend aus, dass Coaching all jenen Personen zu gute kommen würde, die mit anderen Personengruppen beruflich, außerberuflich oder sonstige menschliche Kontakte pflegen würden. Die dort vermittelten Inhalte könnten in verschiedenen beruflichen Bereichen Verwendung finden. Nach der herrschenden Rechtsprechung würden Weiterbildungen in Fertigkeiten, die ganz allgemein für den außerberuflichen Bereich wie auch für verschiedene berufliche Bereiche Bedeutung haben würden, auf Grund des strengen Aufteilungsverbotes (§ 20 EStG) nicht zu einer berufsspezifischen Bedingtheit der Aufwendungen führen. Auch wenn die Teilnahme am Coaching für die Tätigkeit des Berufungswerbers nützlich gewesen sei, werde dadurch die Abzugsfähigkeit dieser Kosten als Werbungskosten nicht gerechtfertigt.

In dem daraufhin erhobenen Vorlageantrag wird ausgeführt, dass der Berufungswerber als Manager in führender Position tätig sei und dafür ein entsprechendes Gehalt beziehen würde. Es sei selbstverständlich seine Pflicht, dafür Sorge zu tragen, dass sein Wissensstand den erwarteten hohen Anforderungen entsprechen würde. Wie dem beiliegenden Beratungsprotokoll entnommen werden könne, seien die Beratungsfelder eindeutig auf die berufliche Notwendigkeit ausgerichtet. Natürlich müsse ein Manager über die Themenstellung einer leistungsgerechten Entlohnung Bescheid wissen und betreffe dies nicht nur sein eigenes steuerpflichtiges Gehalt, sondern insbesondere auch das Wissen um leistungsgerechte Entlohnung für nachgeordnete Posten wie Abteilungsleiter etc. Ein Geschäftsführer sollte

unbedingt über alle damit zusammenhängenden Fragen Bescheid wissen, da in der freien Wirtschaft das Thema leistungsgerechte Entlohnung von zunehmender Bedeutung sei. Die Themen Unbundling/Netzgesellschaft seien selbsterklärend und für die spezifische berufliche Ausrichtung unverzichtbar. Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass es sich bei allen Beratungsfeldern um solche handeln würde, welche ausschließlich im Sinne der gesetzlichen Definition der Werbungskosten zu verstehen seien. Gemäß [§ 284 BAO](#) werde die Behandlung der Berufung in einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In der am 25. Juli 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung verweist die bevollmächtigte steuerliche Vertreterin auf das Erkenntnis des VwGH vom 22.9.2005, [2003/14/0090](#), worin auch auf die Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2000 Bezug genommen werde. Diese sehe vor, dass auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige Fortbildung angesehen werden, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit sind, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sind, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen würden. Weiters wird auf die Berufungsentscheidung UFSG vom 2.11.2011, GZ. RV/0046-G/09, verwiesen, in dem konkret Coaching Aufwendungen als Werbungskosten zugelassen werden.

Die Frage, ob es zusätzlich zum Beratungsprotokoll weitere Aufzeichnungen geben würde, verneint die bevollmächtigte steuerliche Vertreterin. Die weitere Frage, warum das im Zuge des Vorlageantrages vorgelegte Beratungsprotokoll von dem der Vorhaltsbeantwortung beigelegten Beratungsprotokoll im Punkt „Vereinbarkeit von Beruf und Familie“ abweicht, kann ebenfalls nicht geklärt werden.

Zum Begriff „Unbundling“ gibt die bevollmächtigte steuerliche Vertreterin an, dass man darunter die eigentumsrechtliche Entflechtung hinsichtlich der Energieerzeugung und der dazugehörigen Energienetze verstehen würde.

Die Vertreterin des Finanzamtes bringt in diesem Zusammenhang vor, dass die C H-AG als Finanzdienstleister tätig war und der Berufungswerber aus beruflicher Sicht als Experte für Energiedienstleistungen anzusehen ist. Sie stellt in Zweifel, inwieweit ein Finanzberater den Berufungswerber als Experten für Energiedienstleistungen im Zusammenhang mit dem Thema „Unbundling“ ausreichend beraten hätte können. Das Beratungsprotokoll wäre zu wenig aufschlussreich, um die Fortbildungsveranstaltung nachhaltig nachzuweisen.

Die bevollmächtigte steuerliche Vertreterin wendet ein, dass die Qualität einer Fortbildungsveranstaltung keine Auswirkungen auf die Werbungskosteneigenschaft haben könne und auch nur subjektiv beurteilt werden könne.

Die Vertreterin des Finanzamtes gibt weiters zu Bedenken, dass es keine Hinweise auf die berufliche Notwendigkeit gebe. Hinzu komme, dass die C H-AG keine spezifischen Berufsgruppen ansprechen würde.

Aus der Sicht der bevollmächtigten steuerlichen Vertretung ist es diesbezüglich ausreichend, wenn die erworbenen Kenntnisse im ausgeübten Beruf eingesetzt werden können.

Die Vertreterin des Finanzamtes verweist zusammenfassend auf die Ausführungen in der abweisenden Berufungsvorentscheidung.

Die bevollmächtigte steuerliche Vertreterin verweist in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des VwGH vom 3.11.2005, [2003/15/0064](#), wonach nur jene Bildungsmaßnahmen nicht abzugsfähig sind, die allgemeinbildenden Charakter haben (AHS-Matura) sowie Aufwendungen für Ausbildungen, die der privaten Lebensführung dienen (Persönlichkeitsbildung, Sport und Esoterik).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) in der Fassung des AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, sind Werbungskosten auch: "Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen."

Demgegenüber dürfen gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988](#) bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Die Arbeitgeberin ist nach den Angaben des Berufungswerbers die D GmbH & Co KG. Nach deren Angaben in der Homepage gestaltet und sichert sie als Energiedienstleister einen wesentlichen Teil der Infrastruktur in F. Die Bürger würden mit Strom, Erdgas und Fernwärme aus einer Hand versorgt werden. Der Berufungswerber ist demgemäß als Experte für Energiedienstleistungen anzusehen.

Als einziger Nachweis über den Inhalt des Karrierecoachings wurde als Beilage der Vorhaltsbeantwortung vom 19.8.2008 ein Beratungsprotokoll vorgelegt, nach dem folgende Themen jeweils drei Stunden lang behandelt wurden:

- 4.4.2005 Erstgespräch mit Zielvereinbarung
- 2.5.2005 Vereinbarung von Beruf und Familie

- 23.5.2005 Operative versus strategische Ausrichtung im Job
- 30.5.2005 Leistungsgerechte Entlohnung
- 13.6.2005 Unbundling/Netzgesellschaft
- 27.6.2005 Abschlussgespräch mit Zielevaluation

Nach dem weiteren, gleichzeitig mit dem Vorlageantrag übermittelten Beratungsprotokoll wurden folgende Themen jeweils drei Stunden lang behandelt:

- 4.4.2005 Erstgespräch mit Zielvereinbarung
- 2.5.2005 Operative versus strategische Ausrichtung im Job
- 23.5.2005 Leistungsgerechte Entlohnung
- 30.5.2005 Unbundling/Netzgesellschaft
- 13.6.2005 Unbundling/Netzgesellschaft
- 27.6.2005 Abschlussgespräch mit Zielevaluation

Das Thema „Vereinbarung von Beruf und Familie“ kommt in dieser Version nicht mehr vor, stattdessen das Thema „Unbundling/Netzgesellschaft“ zweimal. In der mündlichen Berufungsverhandlung konnte hiezu keine Erklärung abgegeben werden.

In den vorgelegten Beratungsprotokollen wurden Themen schlagwortartig dargestellt, ohne Aufschluss über die konkreten tatsächlichen Inhalte der Beratung geben zu können. Weitere Unterlagen gibt es nach den Angaben in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht. Die formularartig aufgebauten Beratungsprotokolle geben die Möglichkeit, zwischen einer Finanzberatung und einer Karriereberatung zu wählen. Anschließend können beliebig Themen eingefügt und offensichtlich auch wieder ausgetauscht werden.

In der Berufung wird ausgeführt, dass das Berufsbild als Geschäftsführer in einem so bedeutenden Unternehmen naturgemäß auch Fähig- und Fertigkeiten erfordern würde, die in einem Karrierecoaching erarbeitet werden könnten bzw. sogar müssten. An Fähig- bzw. Fertigkeiten werden neben der fachlichen Qualifikation, soziale Kompetenz, Verhandlungsgeschick, strategische und zielorientierte Lösungskompetenz, Bereitschaft zum Networking, Teilnahme an Abendveranstaltungen, Präsentation und Vertretung des Arbeitgebers in der Öffentlichkeit und Verhandlungen mit verschiedenen Partnern aufgezählt.

Hiezu wird festgestellt, dass diese Fähig- bzw. Fertigkeiten nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz durchwegs Bereiche betreffen, die auch ganz allgemein für die private Lebensführung im täglichen Leben von Bedeutung sind.

Mit den vorgelegten Beratungsprotokollen kann jedoch kein ausreichender Nachweis dafür erbracht werden, dass eine ausschließliche oder beinahe ausschließliche der beruflichen Tätigkeit des Berufungswerbers dienliche Beratung stattgefunden hat. Wenn die Beratung nicht der beruflichen Tätigkeit zuzuordnen ist, kommen nur andere, nicht steuerlich relevante Bereiche, z.B. die Lebensführung, in Frage, die zu den in Rede stehenden Aufwendungen des Berufungswerbers geführt haben und somit schon deswegen nicht als Werbungskosten

berücksichtigt werden können. Wenn Aufwendungen sich aber nicht klar von den Kosten der allgemeinen Lebensführung abgrenzen lassen, ist eine Einstufung als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben nicht zulässig (vgl. auch UFSG 5.11.2008, RV/0251-G/06).

Die vorgelegte Honorarnote wurde von der C H-AG ausgestellt, die nach Konkursöffnung im Jahr 2009 in der Folge gemäß [§ 40 FBG](#) gelöscht wurde. Deren Betriebsgegenstand war zuletzt die Durchführung von Finanzdienstleistungen und Finanzdienste oder wie aus G vom 14.8.2002 zu ersehen ist, die Vermittlung von Personalkrediten, Hypothekarkrediten und Vermögensberatung.

Die Amtsbeauftragte des Finanzamtes brachte in der mündlichen Berufungsverhandlung in diesem Zusammenhang ihre Zweifel dahingehend vor, inwieweit die als Finanzdienstleisterin tätige C H-AG den aus beruflicher Sicht als Experten für Energiedienstleistungen anzusehenden Berufungswerber, im Zusammenhang mit dem Thema „Unbundling/Netzgesellschaft“ ausreichend beraten hätte können. Unter „Unbundling“ versteht man nach den Erörterungen der bevollmächtigten steuerlichen Vertreterin in der mündlichen Berufungsverhandlung die eigentumsrechtliche Entflechtung hinsichtlich der Energieerzeugung und der dazugehörigen Energienetze. Dadurch soll eine effektive und ökonomische Regulierung des Energiemarktes gefördert werden.

Dem Vorbringen der Amtsbeauftragten des Finanzamtes kommt insofern Berechtigung zu, als es sich um eine Materie handelt, die ein weitreichendes Fachwissen erfordert, um eine Beratung an einer Person durchführen zu können, die als Experte in diesem Bereich betrachtet werden kann. Wenn die bevollmächtigte steuerliche Vertreterin in der mündlichen Berufungsverhandlung darauf hinweist, dass die Qualität einer Fortbildungsveranstaltung keine Auswirkungen auf die Werbungskosteneigenschaft haben könne und auch nur subjektiv beurteilt werden könne, darf nicht übersehen werden, dass zwischen der Vermittlung von Personalkrediten, Hypothekarkrediten und Vermögensberatung einerseits und der Versorgung der Bevölkerung mit Energie andererseits ein Zusammenhang nur schwer hergestellt werden kann. Der Berufungswerber hätte es in der Hand gehabt, anhand geeigneter Unterlagen die ausschließliche berufliche Bedingtheit des Coachings nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.

Bezüglich des Einwandes des Berufungswerbers, das Karrierecoaching wäre unbedingt „notwendig“ gewesen, ist darauf hinzuweisen, dass bei Aufwendungen, bei denen eine private Mitveranlassung nicht ausgeschlossen werden kann, die Notwendigkeit nicht im Sinne einer unerlässlichen Bedingung zu verstehen ist, sondern es kommt vielmehr darauf an, ob die gesamten Aufwendungen objektiv gesehen eindeutig für den Beruf des Abgabepflichtigen sinnvoll sind oder nicht (vgl. VwGH 12.4.1994, [91/14/0024](#)). Es ist in jedem Einzelfall zu

prüfen, ob die geltend gemachten Aufwendungen beruflich, privat oder gemischt veranlasst sind. Die Notwendigkeit bietet ein verlässliches Indiz der beruflichen bzw. betrieblichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. VwGH 27.6.2000, [2000/14/0096](#)).

Im vorliegenden Fall kann diese "Notwendigkeit" nicht erkannt werden, da eine Gefährdung der beruflichen Situation des Berufungswerbers in keiner Weise zu ersehen war und auch nicht behauptet wurde. Ein Hinweis für das Nichtvorliegen der Notwendigkeit ist zudem auch, dass vom Dienstgeber keinerlei Beitrag zu den Kosten geleistet wurde. Vom Berufungswerber wurde auch nicht dargestellt, dass er ohne diese Bildungsmaßnahme seinen Beruf nicht mehr ausüben hätte können; allein die Tatsache, dass die Bildungsmaßnahme der Tätigkeit des Berufungswerbers dienlich war, reicht nicht aus, um sie völlig von privaten Anhaltspunkten ("allgemeine Lebensführung") lösen zu können. Auch wenn die Bestellung des Berufungswerbers zum Geschäftsführer durch die Beratung teilweise gefördert worden sein sollte, dürfen die Aufwendungen auf Grund des in [§ 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988](#) verankerten Aufteilungsverbotes nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Zu der von der bevollmächtigten steuerlichen Vertreterin des Berufungswerbers in der mündlichen Berufungsverhandlung genannten Berufungsentscheidung des UFSG vom 2.11.2011, RV/0046-G/09, womit Coaching Aufwendungen als Werbungskosten zugelassen wurden, ist anzumerken, dass der dortige Berufungswerber sich für eine umfassend ausgebildete, diesbezüglich offenbar auch renommierte, Beraterin entschieden hat und somit glaubhaft darlegen konnte, dass in den einzelnen Sitzungen eine Reflexion des Führungsverhaltens und der im betrieblichen Umfeld dabei auftretenden Reaktionen und Probleme erfolgt sei. Damit wurde offensichtlich glaubhaft geschildert, dass diese Beratung ausschließlich zur Bearbeitung beruflicher Themen und Problemstellungen genutzt wurde.

Dem Hinweis der bevollmächtigten steuerlichen Vertreterin auf das Erkenntnis des VwGH vom 3.11.2005, [2003/15/0064](#), wonach nur jene Bildungsmaßnahmen nicht abzugsfähig seien, die allgemeinbildenden Charakter hätten (AHS-Matura) sowie Aufwendungen für Ausbildungen, die der privaten Lebensführung dienen (Persönlichkeitsbildung, Sport und Esoterik), ist entgegen zu halten, dass der VwGH in diesem Erkenntnis auch darauf hingewiesen hat, dass Fortbildungsmaßnahmen abzugsfähig sind, soweit sie im Zusammenhang mit dem ausgeübten bzw. einem damit verwandten Beruf stehen. Im Zusammenhang mit dem Einwand der bevollmächtigten steuerlichen Vertreterin des Berufungswerbers, aus ihrer Sicht sei es ausreichend, wenn die erworbenen Kenntnisse im ausgeübten Beruf eingesetzt werden können, ist anzumerken, dass aus diesem Erkenntnis nicht ableitbar ist, dass das in [§ 20 EStG 1988](#) verankerte Aufteilungsverbot nicht anwendbar wäre.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 2. August 2013